

**Öffentliches Fachgespräch** im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 8.2.2012  
 zum Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zur  
 „Beschränkung des steuerfreien Bezugs von Auslandsdividenden  
 nach einem Doppelbesteuerungsabkommen“

**Gesetzesantrag**

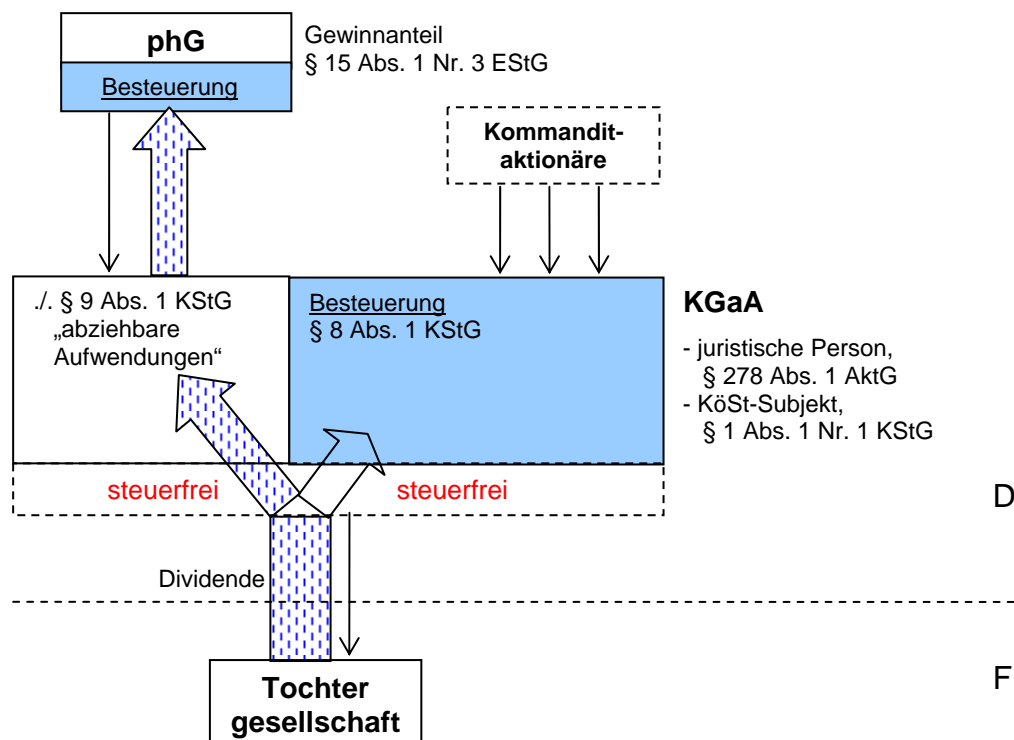
Die Fraktionen von CDU/CSU und FDP beabsichtigen, im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum „Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes“ einen neuen Absatz 11 in § 50d EStG einzufügen. Ziel ist es, den steuerfreien Bezug von ausländischen Schachteldividenden bei persönlich haftenden Gesellschaftern (phG) von hybriden Gesellschaftsformen (KGaA, GmbH & atypisch still, S.a.p.a. etc.) zu unterbinden. Mit der Gesetzesänderung wird die Rechtsprechung des BFH/FG aufgehoben (BFH vom 19.5.2010 – I R 62/09, Hess. FG vom 23.6.2009, 12 K 3439/01).

**Problem und Bewertung**

Hybride Gesellschaften sind eigenständige Rechtspersönlichkeiten und unterliegen der Körperschaftsteuer; der Gewinnanteil des phG wird jedoch zuvor zum Abzug gebracht, diesem unmittelbar zugerechnet und dort besteuert (h.M. „Wurzeltheorie“).

Vereinnahmte Schachteldividenden sind nach Maßgabe deutscher DBAs steuerfrei zu stellen. Da wegen der besonderen innerstaatlichen Behandlung von hybriden Gesellschaften entsprechende Gewinnanteile steuerfrei dem phG zugerechnet würden, hat Deutschland in fast allen DBAs besondere Ausschlussklauseln aufgenommen. Bei einigen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (F, Lux, UK, NI, USA, Portugal, Pakistan, Indien) unterblieb dieses jedoch. – Mit der Neueinfügung von § 50d Abs. 11 EStG soll die durch unzureichende DBA-Formulierungen entstandene Lücke geschlossen werden.

Graphik: steuerrechtliche Behandlung der KGaA („Wurzeltheorie“)



## **KGaA als etablierte Gesellschaftsrechtsform**

- In Deutschland existieren ca. 240 Unternehmen in Rechtsform einer KGaA, überwiegend große Familienunternehmen (Henkel KGaA, Merck KGaA, Peter Kölln KGaA, Claas KGaA etc.). Diese entwickelten sich überwiegend aus Kommanditgesellschaften und bezweckten, die persönliche und mit dem Privatvermögen unbeschränkte Haftung eines Gesellschafters (pHG) auch bei einem sich vergrößernden Kreis von (beschränkt haftenden) Mitgesellschaftern fortzusetzen. Gesellschaftsanteile in Form von Aktien bieten größere Vorteile bei erb- und familienrechtlichen Vorgängen bzw. bei Anteilsveräußerungen und Kapitalbeschaffung.

## **Keine einheitliche steuerliche Behandlung von KGaAs**

- Trotz der Bestimmungen in § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG ist die steuerrechtliche Behandlung von KGaAs und hybriden Gesellschaften umstritten und wird nicht einheitlich gehandhabt (Bund-Länder-Arbeitsgruppe ohne Ergebnis).
  - Gem. des „intransparenten Besteuerungskonzeptes“ sind Einkünfte in vollem Umfang der KGaA zuzurechnen – der Gewinnanteil des pHG (Kapitaleinkünfte) wird nachträglich durch § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert.
  - Nach der „transparenten (Wurzel)Theorie“ werden die auf den pHG entfallenden Einkünfte der KGaA vorab abgespalten und direkt/unmittelbar dem pHG als gewerbliche Einkünfte zugewiesen. Diese stellen damit keine Einkünfte der KGaA dar.

## **§ 50d Abs. 11–neu EStG als Reparaturmaßnahme für ca. 7 fehlerhafte DBAs**

- In den meisten deutschen DBAs ist das Schachtelprivileg daran geknüpft, dass eine Dividende nicht nur an die Körperschaft „gezahlt“ wird, sondern dieser auch „zuzurechnen“ ist – somit ist (nach der Wurzeltheorie) eine anteilige Begünstigung des pHG ausgeschlossen. § 50d Abs. 11-neu EStG käme daher nur bei solchen DBAs zum Tragen, bei denen eine „Zurechnungsklausel“ nicht vereinbart wurde.

## **§ 50d Abs. 11-neu EStG als Aushebelung der BFH-Rechtsprechung**

- Der BFH hat mit Urteil vom 19.5.2009 entschieden, dass wegen der fehlenden Vereinbarung eine Zurechnungsklausel im DBA-Frankreich die gesamte Dividendenzahlung an eine KGaA vom Schachtelprivileg umfasst wird.

## **§ 50d Abs. 11-neu EStG als treaty override**

- Mit der avisierten Regelung würde der Gesetzgeber eine Bestimmung erlassen, die in Widerspruch zu den in den betreffenden DBAs eingegangenen Verpflichtungen steht. Dieses ist verfassungsrechtlich äußerst problematisch, da hier kein Fall eines „Verstoßes gegen tragende Grundsätze der Verfassung“ (so BVerfG vom 14.10.2004) anzunehmen ist.

## **Position DIHK**

Der DIHK spricht sich gegen die avisierte Gesetzesänderung aus: Wurden DBAs nur unzureichend ausgehandelt und Klauseln vereinbart, die zu Mindereinnahmen bei der nationalen Besteuerung führen, sind diese Abkommen nachzuverhandeln und entsprechende Zurechnungsklauseln aufzunehmen. Die pauschale, nicht belegte Behauptung von Steuerausfällen im unteren dreistelligen Millionenbereich kann nicht als Rechtfertigung dienen und die gravierenden verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des treaty-override beseitigen.